

6 Finanzen
 Finances
 Finanze

34

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-6152/2007 vom 21. August 2009

Mehrwertsteuer. Leistungen an eine Personenvereinigung (Mitgliederbeiträge). Grundsatzurteil.

Art. 14 Ziff. 11 MWSTV.

1. Bei Leistungen an eine Personenvereinigung ist in einem ersten Schritt zu klären, ob die Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt ist. Liegt kein solcher vor, bilden die Beiträge sog. « Nichtumsätze » und fallen deshalb ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV an (nach der hier verwendeten Terminologie « echte Mitgliederbeiträge ») (E. 2.2.1, 2.3.1, 3.1).
2. Ist ein Leistungsaustausch gegeben, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind. Für eine unechte Befreiung nach diesem Artikel muss es sich bei der Beitragsempfängerin zunächst um eine der darin aufgezählten Einrichtungen handeln. Im Weiteren muss ein Mitgliederbeitrag im Sinn dieser Bestimmung gegeben und dieser statutarisch festgesetzt sein. Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, greift die Ausnahmebestimmung (nach der hier verwendeten Terminologie « unechte Mitgliederbeiträge »). Ist das Entgelt für die Leistung kein Mitgliederbeitrag beziehungsweise nicht statutarisch festgelegt, liegt ein « gewöhnlicher » steuerbarer Leistungsaustausch vor (E. 2.2.2, 2.3.2, 3.2).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations à un groupement de personnes (cotisations de membres). Arrêt de principe.

Art. 14 ch. 11 OTVA.

1. En cas de montant versé à un groupement de personnes, il faut déterminer en premier lieu si ce montant a été versé dans le

cadre d'un rapport d'échange. En l'absence de rapport d'échange, les cotisations constituent des « non-opérations » et n'entrent pas dans le champ d'application de l'OTVA (« vraies cotisations de membres » selon la terminologie utilisée ici) (consid. 2.2.1, 2.3.1, 3.1).

2. En présence d'un rapport d'échange, il faut examiner si les conditions de l'art. 14 ch. 11 OTVA sont remplies. Une exonération improprement dite au sens de cet article est admise si le groupement de personnes entre dans l'une des catégories d'organismes énumérées à cette disposition, si le montant versé à ce groupement est une cotisation de membre et si cette cotisation a été fixée statutairement. Si ces conditions sont remplies cumulativement, la disposition d'exception s'applique (« fausses cotisations de membres » selon la terminologie utilisée ici). Si le montant versé au groupement en échange d'une prestation de ce dernier n'est pas une cotisation de membre, notamment si dite cotisation n'est pas fixée statutairement, il y a alors un rapport d'échange et une prestation ordinaire soumise à la TVA (consid. 2.2.2, 2.3.2, 3.2).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni ad un'associazione (quote di socio). Sentenza di principio.

Art. 14 n. 11 OIVA.

1. Nel caso di versamenti ad un'associazione occorre dapprima chiarire se la prestazione è stata effettuata nell'ambito di uno scambio di prestazioni. Se non è il caso, i contributi costituiscono cosiddette « non-operazioni » e pertanto non rientrano nel campo di applicazione della OIVA (secondo la terminologia qui impiegata « quote di socio propriamente dette ») (consid. 2.2.1, 2.3.1, 3.1).
2. Se esiste uno scambio di prestazioni, si deve esaminare se le condizioni dell'art. 14 n. 11 OIVA sono adempiute. Per un esonero impropriamente detto secondo questo articolo, l'associazione in questione deve ricadere tra le istituzioni enumerate. La prestazione deve inoltre essere una quota di socio nel senso di questa disposizione ed essere stabilita negli statuti. Se queste condizioni sono adempiute cumulativamente, si applica la disposizione derogatoria (secondo la terminologia qui impiegata « quote di socio impropriamente dette »). Se la prestazione versata non è una quota di socio o non è stabilita negli statuti, la

controprestazione configura un « normale » scambio di prestazioni imponibile (consid. 2.2.2, 2.3.2, 3.2).

Der Golfclub A. trägt die Rechtsform eines Vereins. Er ist seit dem 1. Mai 1997 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen. Er bezweckt die Planung, Realisierung und den Betrieb einer Golfanlage, die Pflege des Golfsports und ergänzender Sportarten sowie die Förderung der Gesundheit seiner Mitglieder und der Jugend in sportlicher Hinsicht.

Die Mitglieder – mit Ausnahme junger Mitglieder, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen – haben für die Berechtigung zur Benutzung der Golfanlage eine Aufnahme- und eine Jahresgebühr zu bezahlen und daneben ein gewisses Anteilscheinkapital zu zeichnen. Dieses Anteilscheinkapital wird nicht verzinst. Es wird grundsätzlich bei Austritt aus dem Golfclub zurückbezahlt. Der Mitgliederbeitrag wird auf Antrag des Vorstands durch die Mitgliederversammlung festgelegt.

Die ESTV führte im Jahr 2000 eine Kontrolle durch, die verschiedene Aufrechnungen zur Folge hatte, weshalb die ESTV mittels einer Ergänzungsabrechnung eine Steuernachforderung geltend machte. Der Golfclub A. war damit nicht einverstanden. Die ESTV erliess in der Folge am 24. Juni 2003 einen Entscheid, in dem sie ihre Forderung bestätigte.

Der Golfclub A. reichte am 20. August 2003 Einsprache ein. Er machte insbesondere geltend, Mitgliederbeiträge, Aufnahmegebühren (à-fonds-perdu-Beiträge), zinsloses Anteilscheinkapital und Risikobeiträge seien als « Nichtumsätze » bei der Festlegung des Vorsteuerkürzungsschlüssels nicht zu berücksichtigen.

Die ESTV teilte diese Rechtsauffassung nicht. In ihrem Einspracheentscheid vom 23. Juli 2007 hielt sie fest, dass die Aufnahmegebühren und die ordentlichen Jahresgebühren statutarisch festgesetzte Mitgliederbeiträge seien und entweder als von der Steuer ausgenommene Umsätze oder als « Nichtumsätze » zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs führten.

Am 14. September 2007 reichte der Golfclub A. (Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) gegen den Einspracheentscheid vom 23. Juli 2007 Beschwerde ein.

Das BVGer weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 (...)

2.2 Gestützt auf Art. 41^{ter} Abs. 1 und 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1994 258) und Art. 8 UeB aBV erliess der Bundesrat die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464).

2.2.1 Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegen der Mehrwertsteuer u. a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Bst. a) sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Bst. b).

Damit eine steuerbare Lieferung oder Dienstleistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Das heisst, einer Leistung muss einerseits eine Gegenleistung gegenüberstehen, andererseits setzt die Annahme eines Leistungsaustausches voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Ivo P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 107 ff.). Zwischen Leistung und Gegenleistung muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein, der sich in der Regel nach dem Prinzip des «do ut des» ergibt. Aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer, das heisst aufgrund der Tatsache, dass die Steuer die Belastung des Verbrauchs und damit des Leistungsempfängers bezweckt, sind die einzelnen Leistungen dabei primär von der Seite des endgültigen Steuerträgers aus zu betrachten (vgl. JÜRGEN STRENG, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 12, Köln 1999, S. 224 f.). Es ist damit zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die vom Leistungserbringer erbrachte Leistung zu erhalten (vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230).

Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Es handelt sich dann aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht um einen soge-

nannten « Nichtumsatz » und es fehlt in diesem Fall an einem Steuerobjekt (vgl. dazu Art. 4 MWSTV; so deutlich bereits RIEDO, a. a. O., S. 225 f.; vgl. auch SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich 2009, S. 363 ff.). « Nichtumsätze » fallen nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, Urteil des BVGer A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. November 2002, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 2a/cc; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O., Rz. 153, 156; BAUMGARTNER, a. a. O., N. 70 zu Art. 38).

2.2.2 Nach der MWSTV sind jene Umsätze von der Steuer ausgenommen, die nicht-gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV; vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 3.1). Die Aufzählung der Zielsetzung hat rein exemplarischen Charakter und ist nicht abschliessend zu verstehen. Sie umfasst insbesondere die unzähligen Vereine in der Schweiz, von den Parteiverbänden bis zu den Vereinen zur Wahrung schweizerischen Brauchtums (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O. Rz. 749 ff.), das heisst unter vielen anderen auch die nicht gewinnstrebigen Sportvereine. Charakteristisch und wesensbestimmend sind folgende Elemente: üblicherweise in der Rechtsform eines Vereins, denkbar auch als Genossenschaft oder als Stiftung; Verfolgung von ideellen Zwecken und normalerweise keine Führung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes; Definition eines Gemeinschaftszweckes für alle Beteiligten; Erhebung von Beiträgen zur Erfüllung des Gemeinschaftszweckes; statutarisch festgesetzte Beiträge, die für alle gleich sind oder für alle nach den gleichen Massstäben festgelegt werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O. Rz. 752).

Als statutarisch festgesetzt im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (Urteil des BGer vom 30. April 2004, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 243 ff. E. 4.2; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 4b; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O., Rz. 752, 757). Das Erfordernis der statutarischen Fixierung der Mitgliederbeiträge ist gemäss Rechtsprechung bereits dann als erfüllt zu betrachten,

wenn die Beiträge beziehungsweise die Grundlagen zu deren Berechnung von vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten festgelegt sind. Eine franken- beziehungsweise betragsmässige Festlegung oder die eigentliche Berechnung der Beiträge in den Statuten ist jedenfalls nicht erforderlich (statt vieler: Entscheid der SRK 2004-069 vom 2. August 2006 E. 2c/bb, Entscheid der SRK 2003-166 vom 6. März 2006 E. 2b/aa, 3b/bb). In einem jüngeren Urteil hat das BGer Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zur Anwendung gebracht, obgleich die Statuten des Beschwerdeführers weder die Höhe der Beiträge noch die Kriterien zu deren Berechnung enthielten. Die Festsetzung der Mitgliederbeiträge könne aus zivilrechtlicher Sicht an Vereinsorgane delegiert werden, was üblich sei. Die fehlende Angabe der Höhe der Beiträge in den Statuten stelle vorliegend eine reine formelle Unterlassung dar. Tatsächlich sei anlässlich der Gründung der Personenvereinigung die Höhe der Beiträge bereits verbindlich festgestanden und damit von Beginn weg objektiv bestimmbar gewesen (Urteil des BGer 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.3, 5.4)

2.2.3 (...)

2.2.4

2.2.4.1 « Nichtumsätze », das heisst also Zuflüsse, die einem Steuerpflichtigen ausserhalb eines Leistungsaustausches zukommen, beeinflussen im Regelfall die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht (vgl. dazu ausführlich BVGE 2008/63 E. 4.4.3.2; vgl. RIEDO, a. a. O., S. 248 f.; vgl. BOSSART, a. a. O., S. 366; vgl. auch BGE 132 II 353 E. 7.1). Dies gilt lediglich dann und soweit nicht, als eine Eingangsleistung (ganz oder unter anderem) für einen « Nichtumsatz » verwendet und damit endverbraucht wird (vgl. BOSSART, a. a. O., mit Hinweisen). Soweit aus dem Urteil des BGer 2A.650/2005 vom 15. August 2006 (dort insbes. E. 3.3) und dem Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (dort insbes. E. 4.4) etwas anderes geschlossen werden könnte, vermag das BVGer dem nicht zu folgen: wie das BVGer bereits mit BVGE 2008/63 festgestellt hat, ist auch – und gerade – im Zusammenhang mit « Nichtumsätzen » darauf zu achten, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird. Es gilt zu eruieren, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze für die Realisierung von « Nichtumsätzen » verwendet wurden; nur dann kann der Vorsteuerabzug verweigert oder gekürzt werden. Irrelevant ist hingegen, wofür die Gelder aus einem « Nichtumsatz » verwendet werden; so setzt die Überlegung, ob solche Mittelzuflüsse allenfalls für die Deckung von eingangsseitigen Aufwendungen verwendet werden, am falschen Ende an und ist im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht fehl am Platz (BVGE 2008/63 E. 4.2; BOSSART, a. a. O., S. 366; vgl. auch mit gleichem Ergebnis BGE 132 II 353 E. 7.1).

2.2.4.2 Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen muss lediglich dann gemacht werden, wenn der Gesetzgeber – systemwidrig (vgl. dazu bspw. RIEDO, a. a. O., S. 235 ff.; DANIEL RIEDO, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto [Hrsg.], Festschrift SRK – Mélanges CRC, Lausanne 2004, S. 117 ff., insbes. S. 123 ff. und 129 ff.) – explizit bezüglich bestimmter « Nichtumsätze » den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechtes vorgesehen hat. Dies trifft jedoch für die Mehrwertsteuerverordnung lediglich bezüglich Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand zu (gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTV; im Mehrwertsteuergesetz wurde diese systemwidrige gesetzliche Regelung zusätzlich ausgeweitet auf Spenden, die eine steuerpflichtige Person erhält und welche nicht einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können, vgl. Art. 38 Abs. 8 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]; im neuen MWSTG, dessen Inkrafttreten auf den 1. Januar 2010 vorgesehen ist, bleibt die Systemwidrigkeit bezüglich Subventionen, nicht aber Spenden, bestehen; Art. 18 Abs. 2 Bst. a–d i. V. m. Art. 33 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG] vom 12. Juni 2009 [BB1 2009 4407]).

Nichts anderes lässt sich aus der Regelung in Art. 38 Abs. 4 MWSTG schliessen, wonach unter anderem nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen: Art. 38 Abs. 4 MWSTG ändert auch betreffend « Nichtumsätze » nichts an den Grundregeln von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG (welche materiell dem Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV entsprechen) und Art. 41 MWSTG (welcher materiell Art. 32 Abs. 1 MWSTV entspricht) (BOSSART, a. a. O., S. 366). Dies stellte auch das BGer im bereits erwähnten BGE 132 II 353 explizit fest: Die Tatsache, dass die [dort zu beurteilenden] Einlagen oder Darlehen zum Bezug von steuerbelasteten [Eingangs-]Leistungen verwendet würden, berechne [die ESTV] nicht zur Vorsteuerabzugskürzung; eine solche hänge einzig davon ab, ob die Eingangsleistungen für steuerbare Umsätze verwendet würden oder nicht (E. 7.1).

Soweit in der neueren Rechtsprechung aus Art. 38 Abs. 4 MWSTG teilweise andere Schlüsse gezogen werden (vgl. Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 [insb. E. 4.4]), vermag ihr das BVGer keine schlüssige Begründung zu entnehmen: im genannten Urteil wird die Feststellung, Nichtumsätze würden zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen, einzig mit dem Verweis auf das Urteil des BGer 2A.650/2005 vom 15. August 2006 begründet (E. 4.4). Dabei wird übersehen, dass in letzterem Urteil zwar zur Begründung ausgeführt wird, im Gesetz sei die Behandlung der nicht als Umsätze geltenden oder privaten Tätigkeiten ausdrücklich gere-

gelt; sie würden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (E. 3.3). Im Weiteren wird dort jedoch auf BGE 132 II 353 verwiesen und explizit lediglich festgehalten, eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges habe dann zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände (oder Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke verwerde, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke. Entgegen dem Verweis im Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 lässt sich das Urteil des BGer 2A.650/2005 vom 15. August 2006 demnach nicht so verstehen, dass « Nichtumsätze » per se zu Vorsteuerabzugskürzungen führen; solches wurde dort nicht festgestellt.

2.2.4.3 Eine solche Interpretation der fraglichen Bestimmung wäre denn auch weder durch den Zweck der Bestimmung, noch durch die Gesetzessystematik, noch durch die Materialien abgedeckt. Was die Gesetzessystematik anbelangt – welche entgegen dem Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 (insbes. E. 4.4) keineswegs widersprüchlich ist (abgesehen von der vorliegend nicht relevanten Behandlung von Subventionen und Spenden) – wurde bereits darauf hingewiesen, eine Grundvoraussetzung der Steuerbarkeit einer Leistung sei, dass sie gegen Entgelt erbracht wird (abgesehen vom hier nicht interessierenden Fall des Eigenverbrauchs) und dass die Entgeltlichkeit einen Leistungsaustausch erfordert. Ferner wurde darauf hingewiesen, daraus ergebe sich, dass Vorgänge, die unentgeltlich erfolgten – unter dem Vorbehalt des Eigenverbrauchstatbestandes – vom mehrwertsteuerlichen Geltungsbereich nicht erfasst würden und deshalb keinerlei Auswirkungen auf die Tatbestände der Mehrwertsteuergesetzgebung ausübten (vgl. RIEDO, a. a. O., S. 225 f.). Etwas anderes widerspricht dem verfassungsmässig vorgeschriebenen System, wonach die Umsatzsteuer in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird (Art. 41^{ter} Abs. 3 aBV). Dieses System bedingt zwingend, dass bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung von der Eingangsseite her überlegt wird.

Gestützt werden diese steuersystematischen Überlegungen durch die Materialien zum MWSTG: Der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 26. August 1996 betreffend Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Bericht WAK-N, BBl 1996 V 713 ff.) hält bezüglich der Bedeutung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG unmissverständlich Folgendes fest: « Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, was erfordert, dass die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist. Liegt keine solche Leistungsbeziehung vor, unterliegen solche Geldleistungen als « Nicht-Umsätze » (Nichtleistungen i. S. des Mehrwertsteuerrechts) der Besteuerung mit der MWST nicht. Sie berechtigen daher

auch nicht zum Vorsteuerabzug. Sie dürfen aber nur zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden » (Bericht WAK-N, BBl 1996 V 776). Zudem hält der Bericht fest: « Wo vorsteuerbelastete Lieferungen oder Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Umsätze oder für «Nicht-Umsätze» im oben genannten Sinn verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen » (Bericht WAK-N, BBl 1996 V 777). Der Zweck der Bestimmung besteht darin, zur Klarstellung beizutragen, indem bestimmte Tatbestände aufgezählt werden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. Bericht WAK-N, BBl 1996 V 776). Es geht also nicht etwa darum, in zusätzlichen Fällen beziehungsweise bezüglich zusätzlicher Sachverhalte das Recht auf Vorsteuerabzugskürzung einzuschränken (vgl. auch BOSSART, a. a. O., S. 365).

2.3 Mittelflüsse zwischen Mitgliedern von nicht-gewinnstrebigem Einrichtungen mit unter anderem wirtschaftlicher oder kultureller Zielsetzung und diesen Einrichtungen können auf unterschiedlichen Motiven beruhen: Zum einen erhalten Mitgliedervereinigungen von ihren Mitgliedern Beiträge, um die statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Dies schliesst nicht aus, dass sich daraus allenfalls ein – mehrwertsteuerlich relevantes – Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Vereinigung und ihren Mitgliedern ergibt. Zum andern erbringen die Vereinigungen allenfalls gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch gegenüber Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Die Spannweite der möglichen Konstellationen reicht dabei von Vereinigungen, welche rein ideell tätig sind und die durch die Mitgliederbeiträge in die Lage versetzt werden, dieser ideellen Tätigkeit nachzugehen, bis hin zu Vereinigungen, deren Zweck einzig darin besteht, den Mitgliedern Leistungen zu erbringen und bei denen das einzelne Mitglied seinen Beitrag bloss deshalb leistet, weil es diese Leistungen in Anspruch nehmen will. Je nach Begründung für den Mittelfluss sind diese Beiträge beziehungsweise Vergütungen mehrwertsteuerlich unterschiedlich zu behandeln. Welcher Aspekt überwiegt, das heisst ob ein Mitglied einen Beitrag leistet, um damit den Zweck der Vereinigung zu fördern oder um dafür eine Gegenleistung der Vereinigung zu erhalten, ist jeweils aus Sicht des Mitglieds – als potentiell Leistungsempfänger – zu beantworten. Dies ergibt sich aufgrund der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer (vgl. E. 2.2.1; vgl. Urteil des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3, Urteil des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; vgl. RIEDO, a. a. O., S. 230 ff.). Das heisst, zu beurteilen ist jeweils, welches der Grund für die Beitragszahlung aus Sicht des Mitglieds ist, insbesondere ob seine Motivation für die Bezahlung darin besteht, von der Vereinigung Leistungen zu

beziehen – welche also in seinem eigenen individuellen wirtschaftlichen Interesse liegen – oder ob seine Motivation vorwiegend darin besteht, von der Vereinigung verfolgte Zwecke zu unterstützen, also einen Beitrag zur Verwirklichung oder Förderung des Gemeinschaftszweckes zu leisten (vgl. RIEDO, a. a. O., S. 239). Bei der Frage nach der Motivation handelt es sich naturgemäss um die Frage nach einem inneren, subjektiven Element. Da das Mehrwertsteuerrecht allerdings rechtsgleich und in identischer Weise bei gleichen Sachverhaltsvoraussetzungen anzuwenden ist, muss der Beurteilung ein objektivierter Massstab zugrunde gelegt werden und es ist zu prüfen, wie sich die Motivationslage aus Sicht einer durchschnittlichen Person darstellt.

2.3.1

2.3.1.1 Leistet ein Mitglied einen Beitrag in erster Linie, um den Zweck der Vereinigung zu fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zusammengeschlossen haben, und nicht weil ihm die Vereinigung dafür eine Gegenleistung erbringt oder erbringen soll, so fehlt es an einem Leistungsaustausch. Massgebend ist dabei, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der allfälligen Leistung der Vereinigung gegenüber dem Mitglied einerseits und dem Beitrag des Mitglieds andererseits besteht (E. 2.2.1). Wie es sich damit verhält, ist im Einzelfall, aufgrund der konkreten von der Vereinigung erbrachten Leistungen, zu beurteilen, und es ist abzuwägen, welcher Aspekt überwiegt. Generell ist festzustellen, dass in sehr vielen Fällen die Vereinstätigkeit beziehungsweise die Bezahlung der Mitgliederbeiträge nicht in einem steuerlichen Leistungsaustausch erfolgen. So nehmen beispielsweise zwar Aktivmitglieder eines Sportvereins im Amateurbereich durchaus gewisse Leistungen ihres Vereins in Anspruch (dieser löst für sie die Spielerlizenz, hält Trainingsmaterial und -personal zur Verfügung, die Spieler erhalten gratis Zutritt zu den Spielen des Vereins). Dennoch steht die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesen « Leistungen » und dem Mitgliederbeitrag in solchen Fällen in aller Regel nicht im Vordergrund. Vielmehr geht es meistens darum, dass die Mitglieder gemeinsam den Zweck des Vereins fördern wollen (bspw. Sicherstellung des Spielbetriebes, Teilnahme an Meisterschaften, sportliche Betätigung, geselliges Beisammensein) und die Mitglieder als Spieler ihrerseits ebenfalls dem Verein gewisse Leistungen zur Verfügung stellen (bspw. sportliche Leistungen, privates Fahrzeug für den Transport zu Auswärts-spielen etc.). Ein Indiz für einen fehlenden Leistungsaustausch kann dabei einerseits der Umstand darstellen, dass alle Mitglieder gleiche und statutarisch festgesetzte Beiträge entrichten, andererseits auch der Umstand, dass eine Vereinigung ihre Leistungen gemäss statutarischem Gemeinschaftszweck gegenüber allen Mitgliedern erbringt. Beide Umstände sind aller-

dings letztlich nicht entscheidend: da nach der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer bei der Beurteilung des (entgeltlichen) Leistungsaustausches primär auf die Sicht des Mitglieds – als potentiell Leistungsempfänger – abzustellen ist, muss ungeachtet dessen, ob ein Verein seine Leistungen an alle Mitglieder erbringt, geprüft werden, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesen Leistungen und den Beiträgen der Mitglieder vorliegt. So kann eine konkrete Gegenleistung des Vereins vorliegen, selbst wenn diese an alle Mitglieder erbracht beziehungsweise allen Mitgliedern zur Verfügung gestellt wird, aber von allen Mitgliedern einzeln beansprucht werden kann. Das Mitglied eines Tennisclubs zum Beispiel, das seinen ordentlichen jährlichen Mitgliederbeitrag in aller Regel – insbesondere – deshalb entrichtet, um im Gegenzug dafür die Anlagen des Vereins nutzen zu können, erhält für seinen Mitgliederbeitrag eine konkrete Gegenleistung, ungeachtet dessen, dass einerseits sämtliche Mitglieder das grundsätzlich gleiche Recht zur Nutzung der Anlagen haben und andererseits sämtliche Mitglieder unabhängig von der effektiven Nutzung der Anlagen gleiche jährliche Mitgliederbeiträge bezahlen.

Fehlt es an einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen dem Mitglied und der Vereinigung, so sind die Beiträge der Mitglieder als sogenannte « echte Mitgliederbeiträge » zu qualifizieren (vgl. zur Unterscheidung zwischen « echten » und « unechten » Mitgliederbeiträgen auch Urteil des BGer 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009 E. 2.1, Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008 E. 4.3, Urteil des BGer 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 2.2, Urteil des BGer vom 30. April 2004, veröffentlicht in: ASA 75 S. 234 ff. E. 2.2, 3.2; Urteil des BVGer A-3452/2007 vom 16. September 2008 E. 2.2.2, Urteil des BVGer A-838/2007 vom 9. November 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK 2004-069 vom 2. August 2006 E. 2c/aa, Entscheid der SRK 2002-131 vom 24. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.10 E. 2b/aa mit weiteren Hinweisen). Entsprechend den allgemein im Mehrwertsteuerrecht geltenden Grundsätzen sind solche « echten Mitgliederbeiträge » als « Nichtumsätze » zu qualifizieren, mit der Folge, dass sie nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. E. 2.2.1). Werden Mitgliederbeiträge nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht, so können diese auch nicht als von der Steuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV qualifiziert werden. Systemnotwendigerweise können von der Mehrwertsteuer nur solche Umsätze ausgenommen werden, welche vorab im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer liegen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann somit auf solche « Nichtumsätze » keine Anwendung finden. Entsprechend erübrigt sich, bei der Verneinung eines Leistungs-

tausches zu prüfen, ob die Bedingungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind.

2.3.1.2 Nicht nur eine systematische Analyse, sondern bereits eine grammatikalische Auslegung der relevanten Bestimmungen, führt zu diesem Ergebnis. Der Verfassungsgeber spricht von Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d aBV). Der Verordnungsgeber führt präzisierend in Art. 14 Ziff. 11 MWSTV aus, dass Umsätze (« operations » bzw. « operazioni ») von näher bestimmten Einrichtungen von der Steuer ausgenommen sind, wenn sie ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbracht (« moyennant une cotisation fixée statutairement » bzw. « contro pagamento di contributi stabiliti in conformità degli statuti ») werden. Insbesondere der Wortlaut der Verfassungsbestimmung sowie der französischen und der italienischen Fassung der Verordnungsbestimmung setzt klarerweise ebenfalls voraus, dass Leistung und Gegenleistung gegeben sein müssen, und dass ein Leistungsaustausch vorliegt. Hinzu kommt, dass Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von Umsätzen spricht, wogegen echte Mitgliederbeiträge – wie eben ausgeführt – mehrwertsteuerlich gerade nicht als Umsätze zu qualifizieren sind, sondern « Nichtumsätze » darstellen. Der Umsatz nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann nicht anders als Leistungsaustausch gegen Entgelt verstanden werden.

2.3.1.3 Auch die Entstehungsgeschichte der Bestimmung spricht nicht gegen diese Interpretation. So führt das Eidgenössische Finanzdepartement in seinem Kommentar zu Art. 14 aus, Ziff. 11 verhindere vor allem, dass die Mitgliederbeiträge, insbesondere von Vereinen, bei Erreichen der Mindestumsatzgrenze der Steuer unterworfen würden (in gleicher Weise übrigens auch der Bericht WAK-N, BBl 1996 V 747). Damit aber die Frage der Mindestumsatzgrenze überhaupt zum Tragen kommt, müssen vorab relevante steuerpflichtige Umsätze erzielt werden, das heisst es müssen gegen Entgelt erbrachte Leistungen im entsprechenden Umfang vorliegen; soweit kein Leistungsaustausch gegeben ist, sind die Bestimmungen daher nicht relevant.

2.3.1.4 Aufgrund dieser Erwägungen ergibt sich, dass an der teilweise in der Rechtsprechung geäusserten Meinung nicht festgehalten werden kann, wonach nur bei Mitgliederbeiträgen, die ohne Leistungsaustausch entrichtet werden, zu prüfen sei, ob ein ausgenommener Umsatz vorliegt (vgl. dazu Urteil des BGer 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 E. 2.1, Urteil des BGer 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, 5.3 und Urteil des BGer 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009), beziehungsweise dies sei auch bei

Mitgliederbeiträgen, die ohne Leistungsaustausch entrichtet werden, zu prüfen (vgl. Urteil des BVerG A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen; anders demgegenüber explizit das Urteil der SRK 1999-143 vom 6. April 2000 veröffentlicht in VPB 64.111, in welchem festgehalten wurde, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV finde keine Anwendung für echte Mitgliederbeiträge [E. 3e]).

Insbesondere mit Blick auf die zitierten Urteile des BVerG ist denn auch festzustellen, dass es – soweit die Feststellung überhaupt begründet wird (was bspw. nicht der Fall ist im Hinblick auf das Urteil des BVerG 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009, wo lediglich auf frühere Rechtsprechung verwiesen wird) – nach Auffassung des BVerG an einer schlüssigen Begründung für die Feststellung fehlt, (nur) echte Mitgliederbeiträge würden unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen:

- Im Urteil vom 9. November 2007 (2A.594/2006) wird zur Begründung lediglich auf das Urteil des BVerG 2A.233/119 vom 25. Mai 2000, das Urteil des BVerG 2A.334/2003 vom 30. April 2004, das Urteil der SRK 1999-143 vom 6. April 2000 veröffentlicht in VPB 64.111 sowie auf CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O., N 759 verwiesen (Urteil des BVerG 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1). Dabei fällt auf, dass sowohl das BVerG selber im Urteil 2A.334/2003 vom 30. April 2004 wie auch die SRK im Urteil 1993-143 vom 6. April 2000 davon ausgehen, dass unechte Mitgliederbeiträge unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 fallen beziehungsweise dies – so die SRK – explizit festhalten. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER führen ihrerseits an der vom BVerG zitierten Stelle lediglich aus, nach ihrer Ansicht würden die echten Mitgliederbeiträge zu den Nichtumsätzen zählen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O. N 759) und machen einen Hinweis auf die Praxis der ESTV, ohne sich damit selber auseinanderzusetzen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a. a. O., Rz. 760).
- Im Urteil 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 schliesst das BVerG, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge, im Wesentlichen daraus, dass der Bundesrat dem Antrag nicht entsprochen habe, wonach Ausnahmeregelungen auch gelten sollten bezüglich Finanzierungsbeiträgen, Beiträgen für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring. Diese Begründung ist jedoch nicht schlüssig: Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber Finanzierungsbeiträge, Beiträge für besondere Projekte, Spenden und Sponsoring nicht unter die ausgenommenen Umsätze nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV subsumieren wollte, lässt sich nicht ableiten, unter diese Bestimmung fielen lediglich Beiträge ohne mehrwertsteuerlich relevanten

Leistungsaustausch. Daran dass es der bundesgerichtlichen Rechtsprechung somit an einer schlüssigen Begründung fehlt, ändern auch die Hinweise auf die in der Doktrin vertretene Auffassung (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 495; JÜRIG R. BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 81 f.; STEFAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, S. 27) nichts: soweit die genannten Autoren die bundesgerichtliche Auffassung überhaupt stützen (sowohl BÜHLMANN wie auch KUHN/SPINNLER nehmen die Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliederbeiträgen gar nicht vor), begründen sie ihrerseits ihre Auffassungen nicht beziehungsweise unterscheiden sie gar nicht zwischen echten Mitgliederbeiträgen, bei denen kein Leistungsaustausch vorliegt, und unechten Mitgliederbeiträgen, bei denen zwar ein Leistungsaustausch gegeben ist, trotzdem aber von einem Mitgliedschaftsbeitrags-Charakter der Bezahlung des Mitgliedes ausgegangen werden muss. Vielmehr werden lediglich Leistungen zur Verwirklichung des Gemeinschaftszweckes im Interesse aller Mitglieder und Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern unterschieden (vgl. CAMENZIND/HONAUER, a. a. O., Rz. 495; zur Differenzierung zwischen unechten Mitgliederbeiträgen und individuellen Sonderleistungen vgl. E. 2.3.2).

(...)

2.3.2 Besteht zwischen der Leistung eines Mitglieds an seine Vereinigung und der Leistung der Vereinigung an das Mitglied ein mehrwertsteuerlich relevantes Austauschverhältnis, so ist im weiteren zu prüfen, ob ein Beitrag des Mitglieds vorliegt, welcher gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen ist. Dies ist der Fall, wenn die in dieser Bestimmung aufgeführten Vereinigungen die Leistungen gegen einen Beitrag erbringen, der statutarisch festgesetzt ist (zu letzterer Voraussetzung vgl. E. 2.2.2).

2.3.2.1 Die Verordnungsbestimmung spricht von Beiträgen der Mitglieder beziehungsweise im französischen Text von « cotisation » und im italienischen Text von « contributi ». Bereits aus diesem Wortlaut ergibt sich ohne weiteres, dass es sich um Leistungen handeln muss, welche grundsätzlich von allen Mitgliedern in gleicher Weise geleistet werden, um die der Vereinigung entstehenden Auslagen gemeinsam zu decken. Dementsprechend lautet die Begriffsdefinition für « cotisation » im Robert (PAUL ROBERT/ALAIN REY, Le Grand Robert de la langue française, 2. Aufl., Paris 1985): « Somme fixée d'avance, à verser par les membres d'un

groupe ou d'une association en vue des dépenses communes », beziehungsweise diejenige im Devoto (GIACOMO DEVOTO/GIAN CARLO, Vocabolario illustrato della lingua italiana, Milano, 1985) für « contributo »: « Offerta individuale per il raggiungimento di un fine al quale concorrono e collaborano più persone. » Auch zivilrechtlich wird von Beiträgen dann gesprochen, wenn es um Leistungen der Mitglieder an den Verein geht, welche dazu dienen, die Geldbedürfnisse des Vereins aufgrund der Verfolgung seiner Zwecke abzudecken (vgl. BERNHARD SCHNYDER/JÖRG SCHMID/ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 152, vgl. auch URS SCHERRER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N. 3 zu Art. 71 ZGB; wobei zu beachten ist, dass es im vorliegenden Kontext nicht um die allgemeine Definition von Mitgliederbeiträgen geht, sondern darum, ob bei gegebenem Leistungsaustausch das vom Mitglied entrichtete Entgelt den Charakter eines Mitgliederbeitrages aufweist).

Aus der ratio legis von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ergibt sich somit, dass nur Mitgliederbeiträge unter diese Bestimmung fallen können, die für Leistungen ausgerichtet werden, welche einerseits im Rahmen des Vereinszweckes liegen und andererseits grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden beziehungsweise die grundsätzlich allen Mitgliedern angeboten werden. Das ist in der Regel dann anzunehmen, wenn die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder, beziehungsweise klar definierte Mitgliederkategorien, gültigen und allgemein verbindlichen Bemessungsschema erhoben werden. Besondere und individualisierte Leistungen der Personenvereinigung, welche nicht gegenüber sämtlichen einen Beitrag leistenden Mitgliedern erbracht und die nicht durch die Leistung des Mitgliederbeitrages abgegolten werden, können indessen – in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung – nicht unter Art. 14 Ziff. 11 MWSTV fallen. Es handelt sich bei den Leistungen der Mitglieder für solche Leistungen der Vereinigung nicht um (Mitglieder)-Beiträge im Sinne der genannten Bestimmung. Die Umsätze, welche eine Vereinigung aufgrund von besonderen und individualisierten Leistungen erzielt, sind damit ordentlich steuerbar. Dies selbst dann, wenn die zu deren Abgeltung dienenden Beiträge in den Statuten festgelegt sind (Urteil des BGer 2A.594/2006 vom 9. November 2007 E. 5.1, Urteil des BGer vom 25. August 2000, veröffentlicht in: ASA 71 S. 173 f. E. 10c). Ein solcher Fall wäre beispielsweise gegeben, wenn ein Mitglied eines Golfclubs gegen besonderes Entgelt ein Schliessfach mietet oder pro effektive Benutzung der Anlagen eine Greenfee entrichtet. Hier liegt ein Leistungsaustausch vor, welcher von vornherein nicht als Mitgliederbeitrag

im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV qualifiziert werden kann, da es sich um eine besondere und individualisierte Leistung handelt.

2.3.2.2 Diese Differenzierung deckt sich wie erwähnt mit der bisherigen Rechtsprechung. Allerdings ist diese Rechtsprechung insoweit zu präzisieren, als sie bei den ordentlich steuerbaren Leistungen des Mitgliedes an eine Vereinigung von sog. « unechten » Mitgliederbeiträgen spricht (vgl. bspw. Urteil des BGer 2C_779/2008 vom 5. Mai 2009 E. 2.1). Nach dem vorstehend Ausgeführten handelt es sich bei solchen Leistungen gar nicht um Mitgliederbeiträge. Vielmehr liegt ein ordentliches Leistungsaustauschverhältnis vor, welches keinen engeren Zusammenhang mit der Mitgliedschaft des leistenden Mitgliedes hat, sondern grundsätzlich in gleicher Weise auch zwischen jedem unabhängigen Dritten und der Vereinigung bestehen könnte. Von « unechten » Mitgliederbeiträgen – welche als ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV zu qualifizieren sind – ist nach der hier verwendeten Terminologie demgegenüber dann zu sprechen, wenn einerseits zwischen der Leistung eines Mitgliedes an seine Vereinigung und der Leistung der Vereinigung an das Mitglied ein mehrwertsteuerlich relevantes Austauschverhältnis besteht und andererseits die Mitglieder grundsätzlich in gleicher Weise, beziehungsweise in gleicher Weise pro Mitgliederkategorie – und nicht entsprechend der individuell von der Vereinigung bezogenen Leistung – Beiträge bezahlen und die Vereinigung Leistungen ausgerichtet, die grundsätzlich gegenüber sämtlichen Mitgliedern erbracht werden.

2.3.3 (...)

2.4 Bei der in E. 2.3 dargestellten Rechtslage handelt es sich um eine Anpassung der Praxis.

2.4.1 Die Aufgabe oder Anpassung der bisherigen Rechtsprechung ist nicht zum Vornherein ausgeschlossen. Eine Praxis ist nämlich nicht unwandelbar und muss sogar geändert werden, wenn sich erweist, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, BGE 132 III 770 E. 4 S. 777). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die – vor allem im Interesse der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erachtete Rechtsanwendung gehandhabt worden ist (BGE 126 I 122 E. 5 S. 129). Im Sinn dieser Aus-

fürungen besteht somit im schweizerischen Recht gegenüber den eigenen und den von einem übergeordneten Gericht gefällten Urteilen eine beschränkte Befolgungspflicht (vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ, Berner Kommentar Einleitungsband, Bern 1962, N. 474 zu Art. 1 ZGB, S. 197). Mit Blick auf diese Befolgungspflicht ist zu beachten, dass als präjudiziell verbindlich von vornherein der im Dispositiv niedergelegte konkrete Entscheid ausscheidet: er ist ausschliesslich für den betreffenden Fall und dessen Parteien verbindlich (MEIER-HAYOZ, a. a. O. N 529 zu Art. 1 ZGB). Grundsätzlich gilt die Befolgungspflicht nur für die essentiellen Erwägungen, für die sogenannte *ratio decidendi* (MEIER-HAYOZ, a. a. O. N 531 zu Art. 1 ZGB). Dabei ist als notwendig vorauszusetzen, dass das allfällige Präjudiz tatsächlich eine Begründung enthält in dem Sinn, als die fragliche richterliche Entscheidung durch die ihr beigegebenen Gründe auch gestützt wird (vgl. EGON SCHNEIDER, Logik für Juristen, 5. Aufl., München 1999, S. 265 f.; vgl. zum Erfordernis der Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit auch HANS PETER WALTER, Die Sicht des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Präjudiz und Sprache, St. Gallen 2008, S. 127 ff., insbes. S. 135 ff. und S. 144 f., sowie BERNHARD EHRENZELLER, Zusammenfassende Überlegungen, in: Präjudiz und Sprache, St. Gallen 2008, S. 235 f.). Ob die Voraussetzungen für eine Anpassung der Rechtsprechung vorliegend gegeben sind, ist im Folgenden zu prüfen.

2.4.2 Im vorliegenden Kontext ist zum Einen zu beachten, dass die bisherige Rechtsprechung die Frage der Behandlung von Mitgliederbeiträgen – soweit dazu überhaupt klare Aussagen gemacht wurden – nicht konsistent beurteilt hat: teilweise wurde festgestellt, es liege ein Leistungsaustausch [somit ein unechter Mitgliederbeitrag nach der hier vertretenen Terminologie] vor und anschliessend wurde geprüft, ob es sich um einen ausgenommenen Umsatz im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handle (vgl. das Urteil der SRK vom 14. April 1999 veröffentlicht in VPB 63.93), teilweise wurde festgestellt, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV finde keine Anwendung auf sog. echte Mitgliederbeiträge (vgl. die Urteil der SRK 1999-143 vom 6. April 2000 veröffentlicht in VPB 64.111 und Urteil der SRK 2001-055 vom 27. Februar 2002), teilweise wurde festgestellt, die Ausnahme nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV beschränke sich auf echte Mitgliederbeiträge (vgl. Urteil des BGer 2A.233/1997 vom 25. Mai 2000 und Urteil des BGer 2A.594/2006 vom 9. November 2007), teilweise wurde festgestellt, auch bei Vorliegen echter Mitgliederbeiträge sei zu prüfen, ob diese von der Steuer ausgenommen seien (vgl. Urteil des BVer A-1420/2006 vom 10. April 2008, Urteil des BVer A-3452/2007 vom 16. September 2008 und Urteil des BVer A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008) und schliesslich wurde auch festgehalten, echte Mitgliederbeiträge

seien immer steuerbefreit, solche bei gewinnstrebigen Vereinigungen gestützt auf Art. 38 Abs. 4 MWSTG und solche bei nicht gewinnstrebigen Vereinen gestützt auf Art. 18 Ziff. 13 MWSTG (vgl. Urteil des BGer 2C_743/2007 vom 9. Juli 2008). Im weiteren wurde bereits dargelegt, dass es betreffend die Urteile, in welchen postuliert wird, (nur) echte Mitgliederbeiträge würden unter den Anwendungsbereich von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV (bzw. Art. 18 Ziff. 13 MWSTG) fallen, nach Auffassung des BVGer weitgehend an einer schlüssigen Begründung für diese Folgerung fehlt (E. 2.3.1.4). Dass die angepasste Praxis besserer Erkenntnis der ratio legis entspricht, wurde bereits dargetan. Im Weiteren steht sie im Einklang mit der neueren Rechtsprechung, dass Nichtumsätze grundsätzlich nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen (E. 2.2.4.1).

2.5 (...)

3. Im vorliegenden Fall bezahlen die Mitglieder des Beschwerdeführers je nach Kategorie unterschiedlich hohe Mitgliederbeiträge in Form einer Aufnahmegebühr und von Jahresgebühren. Im Weiteren verpflichten sie sich (mit Ausnahme der Junioren), ein Anteilscheinkapital zu zeichnen, das nicht verzinst wird. Strittig ist, ob die Aufnahmegebühren (à fonds perdu), die ordentlichen Jahresgebühren und das von den Mitgliedern gezeichnete Anteilscheinkapital (im Umfang eines errechneten kalkulatorischen Zinses) zu einer anteilmässigen Vorsteuerabzugskürzung führen. Der Beschwerdeführer macht geltend, es handle sich bei den Aufnahmegebühren und den ordentlichen Jahresgebühren um sog. « Nichtumsätze », welche überhaupt nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst würden. Dementsprechend könnten sie auch nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung nach Art. 32 Abs. 1 MWSTV führen. Das BVGer hat somit zunächst zu prüfen, ob die Beiträge der Mitglieder unter den Geltungsbereich der MWSTV fallen (E. 3.1). Wird dies bejaht, muss geklärt werden, ob die Umsätze allenfalls gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind und die ESTV zu Recht eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen hat (E. 3.2). (...).

3.1 Die Mitglieder leisten die Aufnahme- und Jahresgebühren zweifellos, um auf der Golfanlage spielen und die Infrastruktur des Beschwerdeführers nutzen zu können. Es ist für das Gericht offensichtlich, dass nicht die allgemeine Förderung des Golfsportes oder dergleichen im Vordergrund steht. Diese Beiträge der Mitglieder und die Leistungen des Beschwerdeführers stehen somit in einem Austauschverhältnis, das mehrwertsteuerrechtlich relevant ist (vgl. auch Urteil des BVGer A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 3.2, bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_90/2008 vom 12. November 2008, wobei das BGer zur Frage des Leis-

tungsaustausches – anders als das BVGer – nicht explizit Stellung nahm). Das Argument des Beschwerdeführers, dass ein Vereinsmitglied nicht zum Golfspiel verpflichtet sei und deshalb kein Leistungsaustausch vorliege, ist nach dem Ausgeführten nicht relevant. Massgebend ist, dass das einzelne Mitglied mit der Bezahlung der Aufnahme- und Jahresgebühr (und der Zeichnung des Anteilscheinkapitals) die Berechtigung zur Nutzung der Golfanlage erhält (...), und dass nach allgemeiner Lebenserfahrung ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass das durchschnittliche Mitglied eines Golfclubs diese Gebühren deshalb bezahlt, damit es die Anlagen und Einrichtungen des Golfclubs nutzen kann. Damit ist ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch gegeben (E. 2.3.1). Ob und wie oft das Mitglied von der (erworbenen) Berechtigung tatsächlich Gebrauch macht, kann keine Rolle spielen. Die Leistungen des Beschwerdeführers stellen demnach Umsätze gemäss Art. 4 Bst. b MWSTV dar, die grundsätzlich zu versteuern sind. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegen keine sog. « Nichtumsätze » vor, die dem Geltungsbereich der MWSTV entzogen wären.

3.2 Zu prüfen ist im Folgenden, ob die Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt sind.

3.2.1 Der Beschwerdeführer strebt als Verein ein ausgeglichenes Geschäftsergebnis an. Es finden sich weder in den Statuten (z. B. im Zweck gemäss Art. 2 der Vereinsstatuten) noch in den Verfahrensakten Hinweise, dass der Beschwerdeführer die Erzielung eines Gewinns beabsichtige. Er stellt deshalb eine nicht gewinnstrebige Einrichtung im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV dar. Nach dem von ihm verfolgten Zweck fällt er unbestrittenerweise unter die Einrichtungen nach dieser Bestimmung (E. 2.2.2).

3.2.2 Die Aufnahme- und Jahresgebühren werden vorliegend je nach Mitgliederkategorie gemäss einem für alle Mitglieder der entsprechenden Kategorie gleichen Massstab erhoben. Ihre Höhe ist unabhängig davon, ob überhaupt und bejahendenfalls in welchem Umfang das einzelne Mitglied die Anlagen und Einrichtungen des Beschwerdeführers tatsächlich nutzt. Die Einnahmen finden Verwendung für Ausgaben, die kraft Mitgliederversammlungsbeschluss oder Beschluss des Vorstands zu tätigen sind sowie für die Kosten der Vereinsverwaltung (...). Unbestrittenermassen verwendete der Beschwerdeführer die Einnahmen in concreto für die Zurverfügungstellung der Golfanlage an sämtliche Mitglieder. Es liegen somit Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vor (E. 2.3.2).

3.2.3 Der Vorstand beschliesst über die Aufnahmebedingungen der Mitglieder und über deren finanzielle Verpflichtungen bei Beginn und Beendigung der Mitgliedschaft (...). Die Vereinsversammlung hat mithin die

Kompetenz zur Festlegung der Mitgliederbeiträge an den Vorstand delegiert, was als zulässig zu beurteilen ist (E. 2.2.2). Am 9. Oktober 1999 hat die Generalversammlung des Beschwerdeführers ausserdem der Aufnahme eines Anteilscheinkapitals zugestimmt und die Festlegung der Höhe der Aufnahmegebühr und des Anteilscheinkapitals ebenfalls dem Vorstand delegiert (...). Gegen eine solche Delegation ist nichts einzuwenden (E. 2.2.2), insbesondere da sie gemäss Art... der Vereinsstatuten durch Mitgliederbeschluss jederzeit rückgängig gemacht werden konnte. Mit dem Beschluss vom 15. Dezember 1998 hat der Vorstand des Beschwerdeführers über die Aufnahmegebühren, die Jahresgebühren und das zu zeichnende Anteilscheinkapital, gültig ab 1. Januar 1999, für verschiedene Arten von Mitgliederkategorien (ordentliche Einzel-Mitglieder, Ehepaare, Firmen, Junioren/Auszubildende/Studenten von Mitgliedern bis vollendetes 26. Altersjahr, Gast-Junioren bis vollendetes 26. Altersjahr, Einzel-Midweek-Mitgliedschaft und Ehepaar-Midweek-Mitgliedschaft) beschlossen. Es kann somit festgehalten werden, dass die Mitgliederbeiträge ausreichend statutarisch fixiert sind.

3.2.4 Damit sind sämtliche Voraussetzungen für eine unechte Befreiung von der Steuer gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt. In der Folge ist gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (E. 2.2.3). Der Beschwerdeführer beanstandet im Übrigen die Methode der Berechnung des Kürzungsschlüssels durch die ESTV nicht, so dass das BVGer keinen Anlass hat, diesen eingehend zu überprüfen.